



**СЪДЪРЖАНИЕ НА ДОКЛАДА ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ
НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ОТЧИТАНЕТО ВЪВ
ВРЪЗКА С УСТОЙЧИВОСТТА СЪГЛАСНО
ИЗИСКВАНИЯТА НА МЕЖДУНАРОДЕН
СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ
НА СИГУРНОСТ (МСАИС) 3000 И МСАИС 3410**

д-р Атанас Стоянов

*Сертифициран ESG анализатор®,
член на изпитната комисия към
Европейската федерация на
сдруженията на финансовите
аналитици*

Ключови думи:	Резюме
<p>Устойчивост</p> <p>Изразяване на сигурност</p> <p>Ограничена степен на сигурност</p> <p>Емисии на парникови газове</p> <p>Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3000</p> <p>Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3410</p>	<p>За да се гарантира качеството и надеждността на екологичното, социалното и управленското отчитане, докладите за устойчивост следва да се публикуват, придружени от становище за изразяване на увереност. Съгласно чл. 34 от Директивата по отношение на отчитането на предприятията във връзка с устойчивостта лицата или дружествата, разполагащи с правомощието да изразяват увереност относно този вид отчетност, формулират своите становища посредством ангажименти за изразяване на ограничена увереност относно отчитането във връзка с устойчивостта. Настоящата статия си поставя за задача да представи отделните елементи, които докладът за изразяване на сигурност включва като изискуем минимум, съгласно изискванията на Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 – Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация. Обърнато е внимание и върху изискуемите елементи, които докладът следва да съдържа, съгласно Международния стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3410 – Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове.</p>

Въведение

Одиторските услуги и услугите за осигуряване на сигурност не се ограничават само и единствено до финансовите отчети. В отговор на сложната и динамична икономическа конюнктура, технологичния напредък

и нарастващите обществени очаквания за отчетност ангажиментите за предоставяне на увереност се променят бързо. Докладването във връзка с устойчивостта претърпя значителен растеж през последните години. Прогресивната тенденция на отчитането ѝ до голяма степен е отговор на загрижеността на заинтересованите страни относно социалното, екологичното и икономическото представяне на бизнеса. Информацията за устойчивост е изключително широкообхватна и включва множество екологични, социални и управленски фактори.

В резултат на повишената осведоменост за изменението на климата сред инвеститорите и други заинтересовани страни броят на публикуваните доклади за емисиите на парникови газове (ПГ) също постоянно нараства. Ангажиментите за изразяване на сигурност в екологичните, социалните и управленските доклади са ключов начин за справяне с проявяваните понякога недоверие и скептицизъм към този вид отчетност.

За да се гарантират качеството и надеждността на екологичното, социалното и управленското отчитане, докладите във връзка с устойчивостта следва да се публикуват, придружени от становище за изразяване на увереност. Съгласно чл. 34 от Директивата по отношение на отчитането на предприятията във връзка с устойчивостта лицата или дружествата, разполагащи с правомощието да изразяват увереност относно този вид отчетност, формулират своите становища посредством ангажименти за изразяване на ограничена увереност относно отчитането във връзка с устойчивостта. *Настоящата статия си поставя за задача да представи отделните елементи, които докладът за изразяване на сигурност включва като минимум съгласно изискванията на Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 – Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация.* Обърнато е внимание и върху изискуемите елементи, които докладът следва да съдържа съгласно Международния стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3410 – *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове.*

1. Изразяване на увереност относно отчитането във връзка с устойчивостта съгласно изискванията на Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 – Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация

Международният стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 – *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*, не е стандарт, специално пригоден за ангажименти за изразяване на сигурност във връзка с устойчивостта. Вместо това той е всеобхватен стандарт, който включва ангажиментите за изразяване на сигурност, попадащи извън обхвата на финансовите одити и прегледите на историческа финансова информация и

които не са обект на разглеждане от страна на други специални стандарти. МСАИС 3000 изисква от професионалните счетоводители да прилагат професионален скептицизъм¹ при планирането и изпълняването на ангажименти за изразяване на сигурност. Що се отнася до доклада за изразяване на сигурност, той трябва да бъде в писмена форма и да съдържа окончателното заключение на практикуващия професионален счетоводител относно информацията по предмета. Съгласно чл. 69 от МСАИС 3000 – *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*, докладът за изразяване на сигурност като минимум включва следните елементи:

- (а) наименование, което ясно посочва, че докладът е независим доклад за изразяване на сигурност;
- (б) адресат – т.е. страната или страните, към които е насочен докладът за изразяване на сигурност;
- (в) идентификация или описание на степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител, информацията за предмета и когато това е уместно, съответния предмет;
- (г) идентифициране на приложимите критерии, спрямо които е измерен или оценен съответният предмет по начин, позволяващ на предвидените потребители да разберат базата за заключението на практикуващия професионален счетоводител;
- (д) в случаите, когато това е уместно, описание на значителни вътрешноприсъщи ограничения, свързани с измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии;
- (е) когато приложимите критерии са разработени със специална цел, изявление, което да привлича вниманието на запознаващите се с доклада лица към този факт и че в резултат на това има вероятност информацията за предмета да не е подходяща за други цели;
- (ж) изявление, което да идентифицира отговорното лице и лицето, извършващо измерването или оценяването, ако са различни от отговорното лице, както и да опише техните отговорности и отговорностите на практикуващия професионален счетоводител;
- (з) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС или, когато е налице МСАИС по конкретния предмет, в съответствие с дадения МСАИС;
- (и) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1 *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание*

¹ See. Art. 37 International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised) Assurance engagements other than audits and reviews of historical financial information.

услуги или други (професионални) изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които като минимум са поне толкова изисквателни, колкото МСУК 1;

(й) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС) или други (професионални) изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които като минимум са поне толкова изисквателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност;

(к) обобщена информация за извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, какъвто е именно изразяването на увереност относно отчитането във връзка с устойчивостта, информацията за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е от съществено значение за разбирането на заключението на практикуващия професионален счетоводител. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обобщената информация за извършената работа следва да посочва, че изпълняваните процедури се различават по своето естество и време на изпълнение и са с по-малък обхват в сравнение с процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност;

(л) заключението на практикуващия професионален счетоводител. Заключенията, изразени във форма, подходяща за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, трябва да бъдат формулирани в отрицателна форма. Примерите включват:

1. „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че [предприятието] не е спазило, във всички съществени аспекти, изискванията на закон XYZ”;
2. „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства не са ни известни съществени изменения, които да трябва да бъдат направени в оценката на ключовите показатели за изпълнение, за да бъдат те в съответствие с критерии XYZ”;
3. „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че изявлението на [съответната страна], че [предприятието] е спазило изискванията на закон XYZ, не е достоверно във всички съществени аспекти”.

(м) подпис на практикуващия професионален счетоводител;

(н) дата на доклада за изразяване на сигурност;

(о) мястото в юрисдикцията, където професионалният счетоводител практикува.

2. Изразяване на увереност относно отчитането във връзка с устойчивостта съгласно изискванията на Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСУК) 3410 – Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове

Парниковите газове (ПГ) са известни със своята способност да улавят топлината в атмосферата, което води до повишаване на температурата на повърхността на Земята. През последните десетилетия нивата на тези газове се повишиха значително в резултат на човешката дейност. Нарастването на емисиите на парникови газове допринася за глобалното изменение на климата, което от своя страна води до различни екологични катастрофи и проблеми, свързани с човешкото здраве. Изменението на климата е най-значимото предизвикателство, пред което към днешна дата е изправено човечеството. Справянето с увеличаването на емисиите на парникови газове налага тяхното идентифициране, измерване и изготвяне на стратегия за осигуряване на намаляването на тези емисии, която да бъде следвана.

Най-авторитетната и широко използвана рамка за отчитане на емисии е Протоколът за парникови газове². Принципите, валидни при отчитането и докладването на емисиите на ПГ, съгласно Протокола, се основават на установените принципи за финансовата отчетност³ и са⁴:

Принцип	Обяснение
Уместност	Инвентаризацията на парниковите газове трябва да представя по подходящ начин техните емисии и ефектите от изменението на климата в резултат на въздействията от страна на компанията. Само така ще може да се отговори на изискванията за вземане на решения както на вътрешните, така и на външните заинтересовани страни.
Пълнота	Уверете се, че всички източници и дейности на емисии на парникови газове, както и въздействието върху изменението на климата в рамките на избраните граници на инвентаризацията са документирани и докладвани. Обосновете всички изключения, които са направени. Ограничаващи фактори в случая могат да бъдат липсата на данни и/или разходите, свързани със събирането им.
Последователност	Потребителите на информация относно парникови газове ще трябва да проследяват и сравняват данните за емисиите във времето, за да идентифицират тенденциите и да оценят представянето на отчитащото се предприятие. От решаващо значение е

² Emmanuel, R., K. Baker. Carbon Management in the Built Environment, Routledge, 2012, p. 191.

³ Schaltegger, St., D. Zvezdov, Ig. Etxeberria, M. Csutora, Ed. Günther. Corporate Carbon and Climate Accounting, Springer International Publishing, 2015, p. 80 – 81.

⁴ The Greenhouse Gas Protocol. A Corporate Accounting and Reporting Standard, Revised edition, p. 7 – 9.

Принцип	Обяснение
	<p>последователно да се прилагат счетоводни подходи и методология за изчисление, за да се докладват сравними във времето данни за емисиите на парникови газове. Информацията относно парниковите газове трябва да бъде събирана по начин, който гарантира вътрешна последователност и съпоставимост. Всички промени в границите на инвентаризацията, използваните методи, данните или всякакви други фактори, влияещи върху оценките на емисиите, трябва да бъдат прозрачно документирани и обосновани.</p>
Прозрачност	<p>Прозрачността е свързана със степента, в която информацията за процесите, процедурите, допусканията и ограниченията на инвентаризацията на парникови газове се разкрива по ясен, фактически, неутрален и разбираем начин въз основа на ясна документация и архиви. Информацията трябва да е достатъчна, за да позволи на трета страна да стигне до същите резултати, ако ѝ бъдат предоставени същите изходни данни. Тя трябва да бъде записана, събрана и анализирана по начин, който позволява да се потвърди нейната достоверност. „Прозрачният“ отчет предоставя цялостно разбиране на представянето на компанията и е предпоставка за извършването на задълбочена оценка. Независимата външна проверка играе решаваща роля за осигуряването на прозрачност и валидиране на установената одитна пътека и предоставената документация.</p>
Точност	<p>Оповестените данни трябва да бъдат достатъчно точни, за да позволят на потребителите да вземат информирани решения с увереност в достоверността на докладваните данни. Измерванията, оценките и изчисленията на парникови газове трябва систематично да се привеждат в съответствие с действителните стойности на емисиите, като се избягва както надценяването, така и подценяването, като същевременно несигурностите биват сведени до минимум, доколкото е възможно. Процесът на количествено определяне трябва да бъде изпълнен по начин, който свежда до минимум несигурността. Предоставянето на допълнителна информация за предприетите стъпки за осигуряване на точност при отчитането на емисиите води до повишаване на доверието и подобряване на прозрачността.</p>

Самите емисии на парникови газове се поделят на преки или непреки. Преките емисии са от източници, притежавани или контролирани от отчитащото се предприятие, докато непреките емисии са резултат от дейностите на отчитащото се дружество, но възникват в източници, притежавани или контролирани от други организации. Протоколът за ПГ допълнително класифицира преките и непреките емисии, както следва:

- Обхват 1 – включва преки емисии на парникови газове от източници, притежавани или контролирани от предприятието;
- Обхват 2 – обхваща непреки емисии на ПГ, които нито са собственост на организацията, нито се управляват от нея. Тези емисии са свързани със закупена енергия под формата на електричество, топлина или пара, пренесена до и потребявана от предприятието;
- Обхват 3 – включва всички останали непреки емисии както нагоре, така и надолу по веригата на доставките на дружеството.

Аналогично на МСАИС 3000 – *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация* Международният стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3410 – *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове* предоставя насоки за изразяване както на разумна, така и на ограничена степен на сигурност относно отчети за парникови газове на предприятията. Докладът за изразяване на сигурност като минимум включва следните елементи⁵:

- (а) наименование, което ясно посочва, че докладът е независим доклад за изразяване на сигурност;
- (б) адресат – т.е. страната или страните, към които е насочен докладът за изразяване на сигурност;
- (в) идентификация или описание на степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител;
- (г) идентификация на отчета за парникови газове, в т.ч. периода/периодите, които обхваща. В случай че някаква информация в отчета не е обхваната от заключението на професионалния счетоводител, ясно идентифициране на информацията, обект на изразяване на сигурност, както и на изключената информация, заедно с изявление, че практикуващият професионален счетоводител не е изпълил никакви процедури по отношение на изключената информация, поради което върху нея не се изразява никакво заключение;
- (д) описание на отговорностите на предприятието;
- (е) изявление, че отчетът за ПГ е обект на вътрешноприсъща несигурност;

⁵ Чл. 75 от Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3410 – *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове*.

(ж) в случай че отчетът за парникови газове включва приспадане на емисии, които са обхванати от заключението на професионалния счетоводител, идентифициране на това приспадане на емисии и изявление относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител по отношение на тях;

(з) идентифициране на приложимите критерии;

(и) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1 *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги* или други (професионални) изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които като минимум са поне толкова изисквателни, колкото МСУК 1;

(й) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС) или други (професионални) изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които като минимум са поне толкова изисквателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност;

(к) описание на отговорността на практикуващия професионален счетоводител. Когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, какъвто е именно изразяването на увереност относно отчетите за парникови газове, информацията за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е от съществено значение за разбирането на заключението на професионалния счетоводител. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обобщената информация за извършената работа следва да посочва, че изпълняваните процедури се различават по своето естество и време на изпълнение и са с по-малък обхват в сравнение с процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност;

(л) заключението на практикуващия професионален счетоводител.

(м) подпис на практикуващия професионален счетоводител;

(н) дата на доклада за изразяване на сигурност;

(о) мястото в юрисдикцията, където професионалният счетоводител практикува.

Заключение

За разлика от Международния стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3410 – *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове*, както вече уточнихме, МСАИС 3000 – *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на*

историческа финансова информация е всеобхватен стандарт, който включва ангажиментите за изразяване на сигурност, попадащи извън обхвата на финансовите одити и прегледите на историческа финансова информация, в т.ч. и тези относно отчитането във връзка с устойчивостта. Отчитайки интердисциплинарния характер на екологичната, социалната и управленска отчетност, налице са прекеждия, свързани с установяването на подходящи критерии за постигане на изискванията за уместност, пълнота, надеждност, неутралност и разбираемост. В отговор на това на 2 август 2023 г. Съветът за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност публикува проект на Международния стандарт за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта 5000 – Общи изисквания по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност относно информацията за устойчивостта. Очаква се този стандарт да бъде най-изчерпателната рамка за осигуряване на устойчивост, достъпна за специалисти по изразяване на сигурност по целия свят, като предлага както ограничена, така и разумна степен на сигурност относно докладването на устойчивостта.

Библиографска справка:

1. Вейсел, Али. Актуални аспекти на ангажиментите за изразяване на сигурност за разширена външна отчетност, сп. ИДЕС, бр. 4/2021.
2. Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година за изменение на Регламент (ЕС) № 537/2014, Директива 2004/109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО и Директива 2013/34/ЕС, по отношение на отчитането на предприятията във връзка с устойчивостта.
3. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2022 г. на International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), публикувано от International Federation of Accountants (IFAC) през октомври 2023 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през декември 2023 г. – втора част.
4. Emmanuel, R., K. Baker. *Carbon Management in the Built Environment*, Routledge, 2012.
5. *International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised) Assurance engagements other than audits and reviews of historical financial information. Issued by International Auditing and Assurance Standards Board.*
6. *Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000 General Requirements for Sustainability Assurance. Issued by International Auditing and Assurance Standards Board.*

7. Schaltegger, St., D. Zvezdov, Ig. Etxeberria, M. Csutora, Ed. Günther. *Corporate Carbon and Climate Accounting*, Springer International Publishing, 2015.
8. *The Greenhouse Gas Protocol. A Corporate Accounting and Reporting Standard, Revised edition.*

**CONTENT OF THE ASSURANCE REPORT ON SUSTAINABILITY REPORTING
IN ACCORDANCE WITH THE REQUIREMENTS OF THE INTERNATIONAL
STANDARD ON ASSURANCE ENGAGEMENTS (ISAE) 3000 AND ISAE 3410**

Atanas Stoyanov, PhD
*Certified ESG analyst®,
 member of the examination
 committee of the European
 Federation of Financial
 Analysts Societies*

Keywords:	Summary
<p><i>Sustainability</i></p> <p><i>Assurance report</i></p> <p><i>Limited assurance attestation</i></p> <p><i>Greenhouse gas emissions</i></p> <p><i>International Standard on Assurance Engagements 3000</i></p> <p><i>International Standard on Assurance Engagements 3410</i></p>	<p><i>To ensure the quality and reliability of environmental, social, and governance reporting, the sustainability reports should be published accompanied by an assurance opinion. According to Art. 34 of the Directive as regards corporate sustainability reporting, the persons or companies authorized to give an opinion on this type of reporting shall formulate their conclusion through engagement to express limited assurance on sustainability reporting. The current article sets out to present the particular elements that an assurance report should include as a minimum as required by the International Standard on Assurance Engagements 3000 – Assurance engagements other than audits and reviews of historical financial information. Attention has also been paid to the required components that the report should contain according to the International Standard on Assurance Engagements 3410 – Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements.</i></p>